

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO*

Paulo Henrique Horn de Andrade
Adriana Câmara Caldas
Alberto Pizzolatti Remor
Ana Cláudia Salum Scalabrin**

SUMÁRIO: 1. Conceito. 2. Etapas. 3. O processo e suas fases. 3.1 Fase não-contenciosa. 3.1.1 Requisitos do auto de infração. 3.2 Fase contenciosa. 3.2.1 Requisitos da impugnação. 3.3 O duplo grau. 3.4 Tipos de recursos. 3.5 Depósito prévio. 3.6 Recurso hierárquico. 4. Contagem de prazos no processo administrativo fiscal. 5. O conselho de contribuintes. 5.1 O processo administrativo tributário na esfera federal. 5.2 O processo administrativo tributário no Estado de Santa Catarina. 5.2.1 Os recursos no âmbito do Estado de Santa Catarina. 5.3 O processo administrativo tributário municipal. 6. Vantagens do contencioso administrativo. 7. Justiça fiscal. 8. Garantias e princípios constitucionais e processo administrativo fiscal. 8.1 O devido processo legal no processo administrativo fiscal. 8.2 O duplo grau de jurisdição e o processo administrativo fiscal. 8.3 Outros princípios. 8.4 Princípios específicos no processo administrativo tributário. 9. Econo-

* Trabalho executado sob a coordenação do Des. Anselmo Cerello.

** *Alunos do nível I da Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina – Ano 2005.*

mia processual. 9.1 Economia para o contribuinte. 10. As cautelares administrativas fiscais. 10.1 Breves considerações. 10.2 Consulta. 10.2.1 Direito à consulta. 10.2.2 Momento da consulta. 10.2.3 Apresentação da consulta. 10.2.4 O procedimento da consulta no âmbito federal. 10.2.5 O procedimento da consulta no âmbito estadual. 10.2.6 O procedimento da consulta no âmbito municipal. 10.2.7 Consulta e denúncia espontânea. 10.2.8 Direito à informação. 10.3 Denúncia espontânea. 10.3.1 A questão da espontaneidade. 10.4 Pagamento antecipado. Bibliografia.

1. Conceito

Segundo Helly Lopes Meirelles¹, processo administrativo fiscal ou tributário “[...] é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa de crédito fiscal, bem como à fixação de alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidades ao contribuinte”.

O processo administrativo fiscal é um instrumento controlador do uso dos poderes administrativos, tendo como função legitimar a atividade administrativa tributária na busca do valor do tributo devido, levando em conta os fatos praticados pelos contribuintes.

É de saber geral que no processo judicial há uma triangularização da relação processual (autor-juiz-réu), porém no processo administrativo existem somente duas partes (administração-administrado). O processo administrativo, que pode ser instaurado mediante provocação do interessado, da própria administração, por determinação judicial ou de outra pessoa pública, estabelece uma relação bilateral *inter partes*, ou seja, de um lado o administrado que deduz uma pretensão, e, de outro, a administração que, quando decide, não age como terceiro estranho à controvérsia, mas como parte que atua no próprio interesse e nos limites que lhe são impostos por lei.

1 MEIRELLES, Helly Lopes, *Direito Administrativo Brasileiro*. 26ª ed., Rio de Janeiro: Forense, p. 628.

O objetivo do processo administrativo é garantir que o administrado seja ouvido antes de o ato administrativo ser exarado, protegendo, assim, o administrado antes do direito lesado, além de conferir transparência à atividade administrativa.

Assim sendo, conclui-se que o processo administrativo fiscal constitui-se no instrumento pelo qual é apurada a procedência, ou não, do lançamento (ato administrativo), podendo confirmar ou declarar inexistente o crédito tributário, reduzindo-se, assim, a presença da Fazenda Pública em ações judiciais.

A legislação regulamentadora do processo administrativo é o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, com nova redação dada pela Lei n. 9.784, de janeiro de 1999.

2. Etapas

O processo administrativo fiscal é composto das seguintes etapas:

Preparo: corresponde à fase inicial do processo, incluindo o recebimento do auto de infração, da defesa, controle dos prazos, encaminhamento do processo para informação do autuante, quando cabível, intimações diversas aos contribuintes, encaminhamento do processo para inscrição em dívida ativa etc.;

Instrução: corresponde à análise dos autos e verificação da inexistência de fatores que impeçam seu julgamento;

Saneamento: são atos que têm como objeto o esclarecimento de fato obscuro ou erro formal sanável, constante dos autos;

Julgamento e recursos.

A rigor, todas essas etapas desenvolvem-se no âmbito das repartições fiscais, por intermédio de seus funcionários. Entretanto, algumas gestões podem ser feitas de forma a influir no resultado do julgamento, tais como:

Apresentação de memoriais: nas defesas de grande complexidade, podem ser preparados memoriais a serem distribuídos ao relator e demais julgadores, na fase de instrução do processo, servindo apenas como elemento ilustrativo para o julgador;

Nomeação de assistente técnico nas diligências saneadoras (saneamento): algumas legislações permitem a nomeação de assistentes técnicos para acompanhar os fiscais que presidem as diligências fiscais. Em muitas oportunidades, os assistentes conseguem convencer os diligentes da correção dos elementos apresentados na defesa;

Manifestação acerca do resultado das diligências saneadoras: certas legislações determinam a cientificação ao contribuinte do resultado das diligências saneadoras, com possibilidade de manifestação relativa ao resultado dos trabalhos.

3. O processo e suas fases

Entendem-se como duas as fases do processo administrativo fiscal, a fase unilateral ou não contenciosa, que é anterior à notificação do lançamento, e a fase bilateral ou contenciosa que se inicia pela impugnação do contribuinte ao lançamento efetuado. Dessa forma, temos:

- a. fase unilateral ou não contenciosa;
- b. fase bilateral, contenciosa ou litigiosa.

3.1. Fase não-contenciosa

É feita a fiscalização propriamente dita, com levantamento e análise de documentos, apreensão de mercadorias e livros, enfim, tudo o que for necessário para que a Fazenda Pública possa efetuar o lançamento do tributo e, se necessário, aplicar sanção.

Por não ser contenciosa, isto não quer dizer que o contribuinte não será ouvido. Ele deverá ser sempre ouvido em respeito aos princípios que norteiam a Administração Pública, *o que realmente não há nesta fase é litígio*.

O procedimento tem início com o “Termo de Início de Fiscalização”, finalizando-se com o “Termo de Encerramento de Fiscalização”, passando pelas fases: propulsora ou de iniciativa, instrutória, dispositiva e de comunicação.

A propulsória ou de iniciativa nasce com a comunicação formal ao contribuinte fiscalizado, podendo ser iniciada também *ex officio* se de iniciativa da Fazenda Pública, ou, ainda, por iniciativa do próprio contribuinte, quando este deseja beneficiar-se de incentivos fiscais.

O contribuinte terá oportunidade de ser ouvido pelos agentes administrativos durante a fase instrutória, quando poderá requisitar provas que o beneficiem e o ajudem a chegar à verdade real. É nesse momento que a Administração Tributária deverá recolher a maior gama de documentos que propiciem a instrução da decisão de realizar ou não o lançamento.

Na fase dispositiva, o agente, de posse das provas colhidas, decidirá sobre a efetivação ou não do lançamento, sendo que tal decisão deverá ter por base as provas produzidas.

Finalmente, na de comunicação é encerrado o procedimento de fiscalização, com a entrega do lançamento tributário ao fiscalizado e, se for o caso, do auto de infração e imposição de multa.

3.1.1. Requisitos do auto de infração

- a. Identificação do autuado;
- b. local, data e hora da lavratura;
- c. descrição do fato que constitui a infração;
- d. dispositivo legal infringido;
- e. valor do crédito tributário exigido e intimação para o respectivo pagamento ou oferecimento de impugnação, bem como o prazo legalmente estabelecido para tal fim;
- f. assinatura do autuante e sua identificação profissional.

3.2. Fase contenciosa

A fase contenciosa do processo administrativo tributário inicia-se com a impugnação do contribuinte ao lançamento efetuado pela Fazenda Pública. Uma vez recebida a notificação, o contribuinte tem um prazo decadencial, em regra, de trinta dias a

contar da data do recebimento para impugnar o lançamento e a multa, se for o caso, sendo que o ato de impugnar suspende a exigibilidade do Crédito Tributário até a decisão final do processo administrativo (art. 151, III, CTN).

3.2.1. *Requisitos da impugnação*

Sendo a impugnação, reclamação ou defesa, uma petição dirigida à autoridade administrativa lançadora, discordando do lançamento, deverá obedecer aos seguintes requisitos:

- a. indicação da autoridade julgadora para quem é dirigida;
- b. qualificação do impugnante;
- c. motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos discordantes;
- d. razões e provas;
- e. diligências que o impugnante pretende que sejam realizadas; exposição dos motivos que as justifiquem; formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, em caso de perícia, nome, endereço e qualificação do perito.

O impugnante é quem delimita o objeto do processo, traçando-lhe as diretrizes segundo suas alegações.

Após a apresentação da impugnação, virá a instrução do processo com a produção das provas solicitadas pelo contribuinte, devendo a autoridade julgadora determinar data para realização das diligências e perícias, indicando o perito da Fazenda Pública.

Cabe salientar que no processo administrativo tributário, à semelhança do processo civil, o ônus da prova é de quem alega, devendo este provar os fatos constitutivos de seu direito. Haverá inversão do ônus da prova quando existir forte indício de existência do fato gerador. No processo administrativo fiscal, cabem especialmente provas documentais e periciais, e, na apreciação destas, prevalece o princípio do livre convencimento do julgador.

Após a produção das provas, passa-se ao julgamento em primeira instância por um julgador monocrático que proferirá de-

cisão fundamentada nas provas constituídas durante o processo, motivadas nos fundamentos fáticos e jurídicos deste, devendo tal decisão ser devidamente publicada, e ser dado efetivo conhecimento ao impugnante.

Para proferir a decisão, a autoridade julgadora deverá apreciar as questões preliminares e os argumentos relacionados ao mérito, motivada pelas peças do processo, produzindo um relatório com os argumentos da impugnação e da defesa, os fundamentos ou razões (motivação) e a conclusão. Da decisão é dado conhecimento ao interessado e extraído resumo para publicação.

Não aceitando a decisão, o contribuinte poderá recorrer à segunda instância de julgamento, ou ao Conselho de Contribuintes, que é um órgão colegiado formado paritariamente por representantes do Fisco e dos contribuintes.

3.3. O duplo grau

No processo administrativo tributário, o duplo grau de jurisdição existe a fim de dar garantias ao contribuinte de uma decisão com eficácia e amparo na legislação vigente, afastando-se, assim, qualquer possibilidade de tomada de decisões arbitrárias por parte da Administração, protegendo os direitos constitucionais do contribuinte.

3.4. Tipos de recursos

Existem dois tipos de recursos, recurso *ex officio* e recurso voluntário.

I. Recurso *ex officio*: É recurso obrigatório quando a decisão em primeiro grau for desfavorável à Fazenda Pública, funcionando nos moldes do reexame necessário do Processo Civil. O recurso de ofício é interposto pelo julgador quando a decisão é favorável, parcial ou totalmente, ao impugnante, o que provoca o pronunciamento de segunda instância administrativa. Esse recurso é interposto no próprio ato da decisão e tem caráter de devolução de competência, uma vez que não é definitivo enquanto não confirmado pela instância superior;

II. Recurso voluntário: É o recurso interposto pelo contribuinte quando sucumbente, no todo ou em parte, na decisão de primeiro grau, que é faculdade do contribuinte.

O prazo para interpor recurso é, em regra, de trinta dias contado da ciência da decisão, prazo este decadencial. A matéria a ser examinada poderá ser de ordem material ou processual. Os recursos possuem requisitos formais, como conter as razões para o reexame e seus fundamentos com as conclusões necessárias. O reexame em instância administrativa pode apreciar provas oferecidas anteriormente, e tem-se aceitado novas provas produzidas pelo recorrente.

Os recursos devem ser recebidos com duplo efeito: suspensivo e devolutivo; assim a eficácia da decisão ficará suspensa até o pronunciamento de segundo grau com a devolução da análise da instância superior.

Além do recurso ordinário, existem na legislação também alguns recursos especiais, como o pedido de reconsideração, dirigido à mesma autoridade julgadora, e o recurso hierárquico, com destino à autoridade de grau mais elevado.

A decisão administrativa favorável ao contribuinte o desonera dos gravames, já em caso de decisão favorável ao Fisco ocorrerá a sua inscrição em dívida ativa e o início da execução fiscal.

Não havendo mais possibilidade de recurso, encerra-se o processo administrativo fiscal, fazendo coisa julgada administrativa; se a decisão final for contrária à Fazenda Pública, esta não poderá socorrer-se do Judiciário, somente podendo utilizar-se deste o contribuinte.

3.5. Depósito prévio

Trata-se de imposição do recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes de uma condição de admissibilidade consistente na prestação de garantias estabelecidas no art. 33, § 2º, do Decreto n. 70.235/72, com a redação dada pela Lei n. 10.522/02, *in verbis*:

“Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física”.

O objetivo prático da medida está, segundo o próprio parecer, em que:

“A exigência de depósito total ou parcial do valor reclamado do contribuinte como condição para admissão de recurso contra decisão de primeira instância administrativa possibilitaria, de um lado, a agilização na realização dos valores em disputa, por inibir as irresignações meramente protelatórias, e, de outro lado, fixaria considerável segurança aos ingressos desses recursos nos cofres públicos, nos casos de manutenção da exigência fiscal [...]. Em suma, a medida afasta manobras protelatórias em favor do ingresso de recursos nos cofres públicos. Tudo em consonância com a realização da justiça social preconizada na Constituição Federal, dada às destinações de interesse público dos valores a serem arrecadados”.

Um dos princípios fundamentais do ordenamento jurídico brasileiro é o do direito à ampla defesa, sendo que esse princípio é de especial importância em matéria tributária, porque o poder de tributar envolve o poder de destruir, na frase célebre de Marshall, e o contribuinte precisa se defender contra a ganância do Estado e do Fisco, que freqüentemente exigem o pagamento de tributos indevidos, ou mesmo fundados em leis inconstitucionais.

Tem sido tradição no direito brasileiro a proibição da garantia de instância, ou seja, a proibição da exigência do pagamento, pelo contribuinte, do valor discutido, como condição para que possa ser interposto o recurso. Não se admite, na doutrina, a idéia de que o contribuinte possa ser obrigado a pagar primeiro, para depois discutir o tributo e receber a devolução do valor pago.

Apesar de tudo isso, apesar de que, em decorrência do princípio constitucional da ampla defesa, a jurisprudência e a doutrina

na sempre tenham procurado afastar a idéia da obrigatoriedade do depósito prévio como condição para a interposição do recurso administrativo dirigido ao Conselho de Contribuintes, é evidente que essa imposição é inconstitucional, porque, se a Constituição Federal assegurou o contraditório e a ampla defesa também em processos administrativos, qualquer norma inferior que condicione ao prévio depósito dos valores impugnados a possibilidade de recurso às instâncias decisórias estará vulnerando frontalmente esse princípio básico de nosso ordenamento constitucional.

A Carta Magna de 1988 estabeleceu nova ordem constitucional e criou garantias ao administrado, em face da administração pública, inexistentes no ordenamento jurídico anterior. Exemplo notório disso é o que dispõe o inciso LV do art. 5º, *verbis*:

“LV — aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Esse dispositivo recepcionou o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, segundo o qual a interposição de recursos e reclamações administrativas constituem causas suspensivas para a exigibilidade do crédito tributário. A Lei Complementar, interpretada agora à luz da Constituição, consagra o princípio da ampla defesa e assegura no processo administrativo a possibilidade de reapreciação em segundo grau de qualquer decisão, e o faz independentemente de depósito, estabelecendo para o recorrente o direito ao efeito suspensivo, caracterizado pela paralisação de todos os atos direcionados à execução forçada. Logo, o legislador ordinário, hierarquicamente inferior, não pode condicioná-lo a nenhum obstáculo ilógico, uma vez que tal conduta representa uma verdadeira contradição, impondo ao contribuinte o ônus de depositar percentual do crédito que pende de apreciação para suspender-lhe a exigibilidade. Mesmo a título de depósito, significa exigir antes parcela do crédito para sustar depois a exigibilidade do todo, incluindo a parte já exigida. Entendemos que não faz sentido. O processo administrativo tributário deve seguir em harmonia com o ordenamento jurídico. É o entendimento da doutrina pátria, senão vejamos:

“O recurso é um dos meios escolhidos pela Constituição para realizar a garantia fundamental da ampla defesa assegurada no art. 5º, LV, e, por isso, não pode sofrer nenhuma limitação pela legislação infraconstitucional. Assim é de se ter como inconstitucional a exigência do depósito prévio em dinheiro, como condição de exercer uma garantia considerada fundamental pela Constituição, como é o recurso administrativo. *Mesmo que assim não se entenda, a exigência do depósito é ineficaz, ante o que dispõe o inciso III, do art. 151, do CTN. Esse dispositivo confere às reclamações (defesa em primeiro grau) e aos recursos (reapreciação em segundo grau) a virtude de suspender a exigibilidade do crédito tributário, de modo que, inexistindo qualquer desses meios de defesa, não poderá ser praticado nenhum ato visando à cobrança daquele crédito, enquanto não vier a decisão final e irreformável. Se o recurso suspende a exigibilidade do crédito tributário, por que assim determina a norma geral da União, não pode a lei ordinária vir a exigir-lo, mesmo que parcialmente e sob a designação de depósito*”² (grifo nosso).

Assim também é o entendimento do eminente Professor Hugo de Britto Machado:

“Com a interposição de recursos ou reclamações, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário, a norma que exige o depósito como condição para o conhecimento de reclamações ou recursos, além de ser inconstitucional, porque restringe indevidamente o exercício do direito de defesa, contraria frontalmente o Código Tributário Nacional”.³

3.6. Recurso hierárquico

Criado pelo Decreto n. 83.304/79, a Câmara Superior de Recursos Fiscais é órgão colegiado subordinado ao Ministro de Estado, tendo por objetivo julgar recursos especiais interpostos contra:

-
- 2 FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). Código Nacional Comentado. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1999, p. 591 e 592.
 - 3 MACHADO, Hugo de Britto. *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1998, p. 125.

- a. decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando esta for contrária à lei ou contra evidência de prova;
- b. decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara Superior de Recursos Fiscais.

4. Contagem de prazos no processo administrativo fiscal

Os prazos, no processo administrativo fiscal, seguem a regra geral, a qual tem seu preceito no art. 210 do Código Tributário Nacional, sendo que o artigo 5º do Decreto n. 70.235/72 está em conformidade com o CTN, assim sendo, contam-se os dias corridos, com exclusão do dia do início e inclusão do dia do término, observando-se que só são válidos para começo e final da contagem dos prazos os dias úteis com expediente normal para a Administração.

Observa-se que só será possível iniciar-se a contagem dos prazos após ser oportunizado ao contribuinte o conhecimento total do ato exarado.

5. O conselho de contribuintes

O Conselho de Contribuintes foi criado com a finalidade de funcionar como auxiliar da administração, ligado ao Ministério da Fazenda, tendo o nosso País aderido ao sistema de jurisdição una. Só quem tem o poder de dizer o Direito é o Poder Judiciário, o máximo que o Conselho de Contribuintes pode fazer é dizer o Direito para a própria Administração, pois ao administrado sempre restará a via do Judiciário.

Os Conselhos de Contribuintes são órgãos do Poder Executivo, com competência jurisdicional específica para assuntos indicados em lei, a serem decididos nos recursos próprios. Não integram o Poder Judiciário, nem proferem decisões conclusivas para a Justiça Comum (CF, art. 5º, XXXV), atuam e decidem no

âmbito restrito da Administração, vinculando-a aos seus julgamentos, comumente sujeitos à revisão do Ministro de Estado, que, em tais casos, representa a última instância administrativa.

5.1. O processo administrativo tributário na esfera federal

A Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, sendo seus preceitos aplicáveis subsidiariamente aos processos administrativos específicos.

Em primeira instância, o julgamento será monocrático, sendo competentes para julgar os Delegados da Receita Federal, titulares de delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, os quais decidirão a lide; ou, ainda, as autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos, ou, na falta desta indicação, aos chefes de projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido.

Em segunda instância, o julgamento se dará por um órgão colegiado de formação paritária entre os juízes, sendo metade destes representantes da Administração Fiscal e a outra metade de representantes dos contribuintes. Este órgão é o Conselho de Contribuintes e a ele compete apreciar os recursos advindos da primeira instância, tanto o voluntário, como o *ex officio*.

O Conselho de Contribuintes, com o escopo de melhor apreciar as matérias que lhe são submetidas, possui a seguinte divisão interna:

1º Conselho — Competência para apreciar e julgar recursos sobre Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza; Imposto sobre Lucro Líquido (ISLL); Contribuição sobre Lucro Líquido; Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS); para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep); para o Fundo de Investimento Social (Finsocial); para o financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2º Conselho — Competência para apreciar e julgar recursos que versem sobre produtos industrializados.

3º Conselho — Competência para apreciar e julgar recursos sobre tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal.

4º Conselho — Competência para apreciar e julgar recursos referentes aos Impostos sobre Importação, Imposto sobre Exportação e demais tributos aduaneiros e infrações cambiais relacionadas com importação ou exportação.

Competência essa definida pelo Decreto n. 70.235/72, artigo 25, § 1º, incisos I, II, III, IV.

Na esfera federal, além do Conselho de Contribuintes, existe a Câmara Superior de Recursos Fiscais, que foi instituída pelo Decreto n. 80.304/79, e tem competência para apreciar os recursos especiais provenientes das decisões dos Conselhos de Contribuintes como já foi exposto no item 3.5 deste trabalho. A competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, basicamente, consiste no julgamento de equidade de decisões entre Conselhos de Contribuintes, e entre estes e os julgamentos da Câmara Superior, além de poder rever as ilegalidades ou decisões contrárias às provas dos autos quando argüidas pelo Procurador da Fazenda.

Ainda na seara federal, temos o Pedido de Reconsideração, que não se trata de um recurso próprio, mas, sim impróprio, uma vez que é dirigido à mesma autoridade julgadora que proferiu a decisão, cabendo este em caso de decisão que der provimento a recurso de ofício e em caso de decisão que negar provimento, total ou parcialmente, a recurso voluntário, conforme o parágrafo 3º do artigo 37 do Decreto n. 70.235/72.

5.2. O processo administrativo tributário no Estado de Santa Catarina

Na esfera estadual, especificamente na Unidade Federativa de Santa Catarina, o contencioso administrativo tributário está disciplinado pela Lei n. 3.938/66, alterada pela Lei n. 11.847/01.

O processo administrativo tributário, no âmbito estadual, tem seu início com a impugnação do lançamento pelo sujeito passivo,

com efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, sendo o prazo para a impugnação de trinta dias, contados da data da ciência da notificação. A impugnação deverá ser protocolada em uma gerência da Fazenda Pública Estadual ou na própria sede fazendária.

A Gerência Regional da Secretaria da Fazenda fará autuação do processo e designará servidor para saneá-lo e para julgá-lo.

Desse modo, em primeira instância, compete à unidade de julgamento singular apreciar e julgar processos administrativos a ela submetidos, sendo composta por quatro julgadores de processos fiscais, nomeados pelo Secretário Estadual da Fazenda, escolhidos entre os servidores de carreira de Auditor Fiscal da Receita Estadual, sendo que o número de julgadores poderá ser ampliado de acordo com o número de processos.

Em segunda instância, o órgão competente para decidir os recursos será o Conselho Estadual de Contribuintes, composto de forma paritária, sendo dividido em duas Câmaras.

As duas Câmaras de Julgamento são compostas por seis conselheiros e seus presidentes, os quais serão nomeados pelo Governador do Estado, sendo condição *sine qua non* que sejam pessoas eqüidistantes da Fazenda e dos Contribuintes. Devido-se ressaltar que o da 1ª Câmara será o Presidente do Conselho.

Os demais Conselheiros também serão nomeados pelo Governador do Estado, possuindo mandato de dois anos, com possibilidade de recondução.

Para uma melhor simetria de julgamento, existe obrigatoriedade de representação paritária no Conselho Estadual de Contribuintes, assim sendo, cada Câmara será composta por três Conselheiros indicados em lista tríplice pela Federação das Indústrias, Federação do Comércio, Federação da Agricultura, Federação das Micro e Pequenas Empresas, Federação dos Contabilistas, Federação dos Transportadores de Carga, os quais não poderão ser servidores públicos; e três Conselheiros indicados pelo Secretário Estadual da Fazenda, os quais deverão fazer

parte do quadro de carreira de Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Existe, ainda, na estrutura o cargo de Secretário do Conselho, que será nomeado pelo Presidente do Conselho e escolhido entre os servidores efetivos lotados em repartição subordinada à Secretaria Estadual da Fazenda, com a atribuição de secretariar as sessões das Câmaras.

O encarregado de defender os interesses da Fazenda em processo administrativo é o Procurador do Estado, designado pelo Procurador-Geral do Estado, tendo como atribuições fazer uso da palavra em julgamentos, interpor recursos das decisões das Câmaras, representar ao Procurador-Geral do Estado e ao Secretário Estadual da Fazenda sobre quaisquer irregularidades verificadas nos processos em detrimento da Fazenda Pública ou dos contribuintes.

5.2.1. Os recursos no âmbito do Estado de Santa Catarina

a. Recurso ordinário — Deverá ser interposto no prazo de quinze dias a contar da intimação da decisão, e poderá ser voluntário ou *ex officio* quando a Fazenda for sucumbente em mil unidades fiscais de referência (UFIR). Existe a possibilidade de juntar novos documentos ao recurso voluntário até a publicação da pauta de julgamentos, assim como os Conselheiros poderão requisitar diligências.

O recurso ordinário possui efeito suspensivo da decisão de primeiro grau, possuindo legitimidade para interpor recurso voluntário o contribuinte, quando sucumbente.

b. Recurso especial — É cabível quando a decisão do Conselho Estadual de Contribuintes divergir da decisão de outra Câmara quanto à interpretação da legislação tributária ou de decisão das Câmaras Reunidas, bem como quando a decisão colegiada for desempatada pelo voto do Presidente da Câmara.

Possui efeito suspensivo, prazo de quinze dias, possui legitimidade o sucumbente, e a análise do juízo de admissibilidade é feita pelo Presidente do Conselho. A competência para apreciar

o recurso especial é das Câmaras Reunidas, sob a presidência do Secretário Estadual da Fazenda, com composição mínima de dez Conselheiros, sempre respeitando a paridade.

c. Pedido de esclarecimentos — Deve ser encaminhado ao Conselheiro relator do acórdão, no prazo de cinco dias, quando a decisão for omissa, contraditória ou obscura, quando deixar de analisar matéria de fato e de direito alegada. O Pedido de Esclarecimentos suspende o prazo para interposição de Recurso Especial.

d. Revisão — Deve ser interposto no prazo de doze meses contados da ciência do sujeito passivo da decisão. Com o advento da Lei n. 12.913/04, tanto o contribuinte, como a Procuradoria-Geral do Estado ou a Diretoria de Administração Tributária possuem legitimidade para interpor este recurso. As hipóteses de interposição são: decisão do Conselho Estadual de Contribuintes que viole disposição literal de lei; que for contrária à prova dos autos; que contrariar jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça; que se basear em prova cuja falsidade seja demonstrada no procedimento de revisão; quando for apresentado documento novo, cuja existência era ignorada na ocasião do julgamento e que, por si só, possa modificá-lo; que seja fundada em erro de fato, resultante de atos ou documentos dos autos. Este recurso possui efeito devolutivo, possuindo competência para efetuar o juízo de admissibilidade o Secretário Estadual da Fazenda; a competência para julgar é de Câmara Especial, formada pelo Presidente do Conselho, pelo Presidente da Segunda Câmara de Julgamento e pelo Conselheiro mais antigo entre os indicados pelo Secretário da Fazenda.

5.3. O processo administrativo tributário municipal

De acordo com Dejalma⁴ de Campos, as normas gerais do processo administrativo fiscal dos municípios estão inseridas em suas respectivas leis orgânicas:

4 CAMPOS, Dejalma de. *Prática Processual Tributária. Módulo de Estudo Programado II. Cultura Jurídica/Cursos e Seminários*, p. 154.

a) nenhum contribuinte está obrigado a pagar qualquer tributo lançado pelo Poder Executivo Municipal, sem que haja notificação prévia. O contribuinte que receber o aviso de lançamento em seu domicílio fiscal será considerado notificado; contribuinte com domicílio fora do município considerar-se-á notificado com remessa de aviso via postal registrada;

b) a lei municipal deverá prever recurso contra o lançamento, assegurado prazo mínimo de quinze dias a contar da notificação para sua interposição;

c) se a arrecadação justificar, o município poderá criar órgão colegiado misto, composto por servidores designados pela Prefeitura e por contribuintes indicados por entidades de classe, com competência para decidir as reclamações fiscais em grau de recurso;

d) no município que não houver o órgão colegiado paritário, os recursos serão decididos pelo Prefeito, ouvido o encarregado do setor de finanças.

O procedimento contencioso municipal tem início pelo “Auto de Infração e Imposição de Multa”, sendo equiparável aos das esferas federal e estadual, podendo ocorrer, também, o termo de início de fiscalização ou qualquer ato escrito, lavrado por agente fiscal da Prefeitura.

6. Vantagens do contencioso administrativo

A primeira vantagem que se vislumbra no processo administrativo tributário, em confronto com o processo judicial é a gratuidade daquele, ou seja, o processo administrativo independe do pagamento de custas ou emolumentos (Lei n. 9.784/99, art. 2º, IX).

Outra vantagem é que o processo administrativo tributário possui o efeito suspensivo, assim sendo, enquanto não houver decisão definitiva, o crédito tributário não estará completamente formado e não poderá ser exigido (art. 151, III, CTN).

A celeridade também pode ser apontada como vantagem diante do Processo Judiciário.

Para Odete Medauar⁵, o processo administrativo permite um filtro nas controvérsias e reduz o número de ações perante o Judiciário, já sobrecarregado, ao mesmo tempo em que distribui “justiça fiscal na esfera administrativa, atendendo, neste âmbito, a um dos objetivos da administração, que é justiça, visto não ser esta exclusividade do Poder Judiciário”.

Em contrapartida, a maior vantagem para o Estado, além de poder rever os próprios atos e corrigi-los, é evitar o desperdício de dinheiro público, uma vez que no processo administrativo tributário não existe pagamento de honorários de sucumbência, que, em se tratando de matéria tributária, geralmente os valores discutidos são altos, acarretando ao Estado um ônus excessivo com pagamento de honorários.

Assim sendo, a Administração Fiscal, de forma administrativa, corrige seus próprios erros, evitando gasto desnecessário do erário e, em compensação, o contribuinte beneficia-se com um julgamento oriundo de conhecedores da matéria específica, de forma célere, com todas as garantias constitucionais, sendo um recurso disponível a este de forma gratuita.

7. Justiça fiscal

O fim precípua do processo administrativo tributário é a distribuição de justiça administrativa e a manutenção da paz jurídica entre Administração Tributária e Contribuinte.

Segundo Valdir de Oliveira Rocha⁶,

“o Processo Administrativo não é legitimador de qualquer ato da Administração, mas, antes, o Processo Administrativo visa a conferir a justiça positivada — com o que, não atende a pretensão interesse da Administração, nem do administrado, e sim, o interesse público, que é o do Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos individuais, a segurança, o bem-

5 MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 2ª ed. ver., atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 182.

6 ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*, 4º vol. São Paulo: Dialética.

estar, o desenvolvimento, a justiça, etc. como valores supremos da sociedade brasileira (tudo conforme o Preâmbulo da Constituição)”.

Justiça Fiscal pode ser sintetizada no pagamento daquilo que realmente é devido, assim sendo, para que se opere tal justiça, mais do que a verdade formal dos processos judiciais, torna-se necessário o amplo conhecimento dos fatos, que só se dará com a busca da verdade material.

O julgador no processo administrativo tributário é um julgador especializado, diferente do Judiciário que, na sua maioria, possui julgador genérico. Os julgadores administrativos trabalham exclusivamente com questões fiscais, possuindo conhecimento contábil e jurídico no que se refere a tributos, sendo a legislação específica de cada tributo matéria de total domínio das autoridades administrativas julgadoras.

8. Garantias e princípios constitucionais e processo administrativo fiscal

8.1. O devido processo legal no processo administrativo fiscal

O Princípio do Devido Processo Legal faz parte de todo o sistema jurídico pátrio, devendo ser observado em qualquer ato realizado pelo Estado. Dessa forma, o processo administrativo fiscal não foge à regra, uma vez que a relação entre Fisco e Contribuinte passa por patrimônio, e este é assegurado constitucionalmente como direito à propriedade, assim sendo para proteger o Contribuinte de se ver expropriado aleatoriamente de seu patrimônio o Devido Processo Legal é observado no processo administrativo.

A sua aplicação ao processo administrativo fiscal é um meio de proteção aos direitos e garantias do contribuinte, que deverão ser observados e levados em consideração no momento em que a Fazenda Pública proferir o ato administrativo.

O doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁷ estabelece em sua obra algumas divisões para o Devido Processo Legal:

1º momento:

— o direito a ser ouvido, dividido na ampla publicidade dos atos da Administração, inclusive com direito de vista e a oportunidade de manifestar suas razões nos momentos anteriores à tomada de decisão pela Administração;

— a manifestação expressa da autoridade a quem compete decidir a lide;

— a decisão expressa sobre questionamentos ventilados pelo contribuinte;

— a faculdade de ser representado por um profissional habilitado.

2º momento:

— o direito de requerer e produzir provas, que irá ao encontro das pretensões do Contribuinte;

— o direito a que toda prova razoavelmente proposta seja produzida;

— o direito de que a prova requerida seja produzida em momento anterior à tomada de decisão pela Administração;

— o direito de participar efetivamente da produção da prova.

Segundo Ribas⁸, o princípio do devido Processo Legal é destinado a tutelar direito, ou seja, é o meio pelo qual devem ser reconhecidos, preservados ou cumpridos os direitos substantivos, que no processo administrativo fiscal se confirmam se a participação do interessado se der no mesmo plano de posições jurídicas que a Administração, no que se refere a faculdades, ônus e direitos.

7 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. rev., ampl. e atual., São Paulo: Saraiva.

8 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo administrativo tributário. 2ª ed. rev., ampl. e atual., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 129.

Não deve ser entendido como aplicável somente ao processo contencioso, mas, sim, como princípio aplicável a todo tipo de procedimento formador do processo. Assim, a busca que a Administração executa para encontrar nos fatos a hipótese de incidência, deverá sempre pautar-se pelo princípio do *due process of law*.

8.2. O duplo grau de jurisdição e o processo administrativo fiscal

O Duplo Grau de Jurisdição existe no processo administrativo fiscal para garantir ao Contribuinte uma decisão eficaz e balizada pela legislação vigente, evitando-se, assim, que a Administração tome decisões arbitrárias que poderiam ferir direitos constitucionais do Contribuinte.

Dessa forma, como nos moldes do processo judicial, também no processo administrativo tributário há a possibilidade de os atos emanados de um órgão inferior serem revistos por um superior, conferindo, assim, maior segurança jurídica ao processo.

Antônio Felipe Alvarez Gallo⁹ afirma que o Duplo Grau de Jurisdição assegura que em hipótese alguma existirão no processo tributário fiscal decisões únicas e irrecorríveis: “Inexiste, pois, na esfera administrativa, instância única ou decisão única e irrecorrível. Isto aberraria contra o princípio constitucional da Ampla Defesa (recurso no caso) e contra o poder hierárquico, inato a toda organização administrativa”.

8.3. Outros princípios

Além dos princípios acima enumerados, o processo administrativo é regido por outros princípios, alguns genéricos a todos os tipos de processos, outros específicos da Administração Pública, os quais estão dispostos no artigo 2º da Lei n. 9.784/99:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade,

9 GALLO, Antonio Felipe Alvarez. *Compêndio de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva.

proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

Percebe-se na redação do dispositivo legal que o legislador explicitou alguns princípios, não excluindo outros, o que leva à conclusão de que o rol apresentado não é exaustivo, e sim exemplificativo, o que vem a conceder ainda mais segurança ao processo administrativo.

O Princípio da Legalidade é o que se pode definir como ditadura da lei, uma vez que a Administração só poderá exercer seus poderes de acordo com prévia lei que os estabeleça. Dessa forma, a Administração está atrelada à lei antes de emanar qualquer ato, excluindo, dessa forma, todo e qualquer tipo de arbítrio.

A Legalidade outorga à Administração a forma de atuar, definindo criteriosamente seus limites e outorgando-lhe poderes jurídicos que possibilitam sua ação. Sem a atribuição prévia, a Administração não pode atuar. Toda ação é um poder atribuído previamente pela lei, que o desenha com limites definidos.

O Princípio da Finalidade, por sua vez, reza que somente a estrita observância da lei não é o bastante, sendo necessário que o administrado atente para o fim desejado pelo legislador, pois além do interesse público, existe uma finalidade específica em cada lei.

A Administração Pública, por força do Princípio da Motivação, deve fundamentar todos os seus atos com a exposição de motivos jurídicos e fáticos; assim, nenhuma providência poderá ser tomada arbitrariamente, todas devem estar calçadas de fundamento.

Algumas vezes a lei deixa uma margem de discricionariedade ao administrador, a fim de que a atividade não seja tão engessada a ponto de ter de ser criada uma lei para cada situação, mas tal margem deve ser preenchida com o Princípio da Razoabilidade, que reza que a decisão deve ser norteadada pela racionalidade.

A Proporcionalidade se vislumbra na adequada via para cada ato elaborado, ou seja, não usar arma desproporcional ao objeto

que se deseja atingir, acarretando um excessivo gasto público. Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁰ diz: “Percebe-se, então, que as medidas desproporcionais ao resultado legitimamente almejado são, desde logo, condutas ilógicas, incongruentes”.

O Princípio da Moralidade consiste na garantia de que o Administrador não poderá tomar uma decisão visando a ludibriar o administrado, ou seja, deverá sempre agir de acordo com a boa-fé e a lealdade, quando se tratar da coisa pública em confronto com o administrado.

A Segurança Jurídica é essencialmente a certeza que o administrado possui de que as instituições já estabelecidas não mudarão aleatoriamente. Um exemplo dessa segurança jurídica pode-se encontrar no processo administrativo tributário quando este é decidido de forma unânime contra a Fazenda Pública, decisão esta que faz coisa julgada, não podendo haver nenhuma espécie de recurso, nem ao Judiciário.

O Princípio do Interesse Público, ou da supremacia do interesse público, como expõem alguns autores, consubstancia-se na decisão administrativa que deverá sempre observar o que é melhor para o interesse geral, e não para o particular. Helly Lopes Meirelles¹¹ diz: “A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral”.

A moderna administração, além de, como vimos, observar a legalidade, a proporcionalidade e a racionalidade do ato, deve ir mais longe, ou seja, deve reger-se por um princípio muito utilizado na coisa privada, principalmente em empresas, que é a Eficiência do Ato, que consiste em despender o mínimo possível para alcançar o máximo de benefício.

10 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 18ª ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 314.

11 MEIRELLES, Helly Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 26ª ed., Rio de Janeiro: Forense, p. 630.

8.4. Princípios específicos do processo administrativo tributário

Depois de vermos os princípios gerais da administração e do processo administrativo, deve-se atentar, também, aos princípios específicos do processo administrativo tributário que são: legalidade objetiva, oficialidade, informalidade, verdade material, princípio inquisitivo e revisibilidade.

A Legalidade Objetiva se impõe pela observância da legislação vigente. Dessa forma, na esfera administrativa, o agente só poderá fazer ou deixar de fazer o que estiver descrito e autorizado em lei, do contrário, não poderá agir. Somente assim não existirá caráter pessoal no processo administrativo tributário.

O Princípio da Oficialidade se caracteriza pela impulsão oficial do Processo Administrativo Tributário, ou seja, é competência da administração, não do administrado, movimentar o processo.

Para o bom andamento do processo administrativo tributário, basta somente o Formalismo Mínimo essencial ao cumprimento dos atos processuais e sua validade. Um exemplo do informalismo é a desnecessidade de o contribuinte estar assistido por profissional habilitado.

Um dos princípios mais importantes do processo administrativo fiscal é o Princípio da Verdade Material, que possibilita a qualquer momento a produção de provas, buscando aproximar a realidade posta no processo ao máximo dos fatos ocorridos.

O Princípio Inquisitivo está intimamente ligado ao da verdade material, pois aquele consiste no poder outorgado à autoridade julgadora de investigar por si os fatos relevantes ao processo, podendo ela produzir as provas que acredita pertinentes à elucidação do litígio.

Por último, resta o Princípio da Revisibilidade para ser analisado, este é assim definido por Ribas¹²: “Assim, a revisibilidade é a faculdade que a Administração tem de rever seus próprios atos, para examinar a conformidade deles com a lei objetiva, vi-

12 RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 2ª ed., ver., ampl. e atual., São Paulo: Malheiros.

sando a preservar a legalidade objetiva do lançamento tributário”.

9. Economia processual

A economia processual, no âmbito do processo administrativo fiscal, dá-se pela forma simplificada e célere do processo. Mas poderemos encontrar verdadeira economia processual confrontando o processo administrativo com o judicial.

Ribas adota uma postura mais contumaz e diz o seguinte:

“O exame dessas controvérsias pelo poder jurisdicional deve ser exceção, e não regra, para não sobrecarregá-lo com soluções de questões que podem ter seu desate no âmbito administrativo, uma vez que o excesso de causas é exatamente um dos principais motivos da morosidade da máquina judiciária”.

Se todas as questões entre o Fisco e o contribuinte fossem submetidas ao Judiciário, o acúmulo de processos dificultaria mais ainda as soluções de litígios pela demora, o que resulta na utilização do contencioso administrativo como meio adequado para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário de modo célere e eficaz, quando esses organismos atuam no processo administrativo tributário como instrumentos auxiliares no aperfeiçoamento do Estado de Direito para controle do poder.

É muito importante considerar que o processo administrativo tributário, sendo utilizado como uma instância a mais de julgamento, contribui para a solução de controvérsias em matéria fiscal, além de auxiliar na evolução de um instrumento de defesa dos interesses dos contribuintes, possuindo postura dinâmica na resolução de lides, além de aproximar a Administração Fiscal dos contribuintes, e entre eles promover a paz social pela justiça fiscal.

A celeridade do processo administrativo também é ponto forte que funciona como economia processual, tanto para o contribuinte, como para a Administração, pois ambos possuem interesse no rápido deslinde do litígio, um objetivando o reconhecimento do crédito e o outro a desobrigação deste.

A especialização dos julgadores no processo administrativo é muito maior que no processo Judiciário, pois seus membros devem ser especializados na área específica. Tanto para os representantes da Fazenda Pública, como para os representantes dos contribuintes é exigido conhecimento jurídico tributário na área específica de atuação, diferente do sistema judiciário, no qual os julgadores são generalistas e atuam em todas as áreas do direito.

Outro grande atrativo do processo administrativo é o efeito suspensivo que ele imprime à exigibilidade do crédito tributário, o que no processo judicial só ocorre mediante a concessão de medida liminar em mandado de segurança, ou tutela antecipada em outras ações judiciais.

9.1. Economia para o contribuinte

A justiça administrativa é gratuita, sem custas e sem sucumbência de honorários, fato este, como já exposto, que não acarreta ônus, salvo as taxas cobradas pela Fazenda Pública relativas aos recursos.

Economia para o contribuinte traduz-se por economia financeira, pois, com a opção do processo administrativo tributário, o contribuinte ver-se-á livre dos ônus de uma demanda judicial (conforme a Lei n. 9.784/99), arcando apenas com as despesas de honorários advocatícios com o profissional que patrocinar sua defesa, o que é uma faculdade do contribuinte, uma vez que a capacidade postulatória não é privilégio dos advogados, como acontece na esfera judiciária, pois qualquer um pode patrocinar a defesa no processo administrativo fiscal.

10. As cautelares administrativas fiscais

10.1. Breves considerações

Na terminologia jurídica, cautela possui significado de precaução. De acordo com De Plácido e Silva¹³, a Ação Cautelar,

13 Vocabulário Jurídico, 15ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 9.

pedida por uma das partes, tem por finalidade acautelar interesses ou evitar que a parte, em face de atos do litigante contrário, possa ser prejudicada em seus direitos.

Dejalma de Campos¹⁴ classifica como procedimentos preventivos administrativos tributários a *consulta* e a *denúncia espontânea*. Durante nossa pesquisa, encontramos mais um procedimento que pode ser classificado como preventivo no âmbito do processo administrativo fiscal, que é o *pagamento antecipado*.

10.2. Consulta

O § 2º do artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê a Consulta formulada pelo Contribuinte dentro do prazo legal para o pagamento do crédito, enquanto pendente a resposta, é evitada a cobrança de juros moratórios, a imposição de penalidades ou a aplicação de medidas de garantia.

O processo de Consulta tem como finalidade ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas na interpretação da lei tributária. Não havendo dúvidas, não há interesse jurídico para o exercício da Consulta Fiscal.

O Decreto n. 70.235/72 consigna expressamente o processo da Consulta, indicando os requisitos para sua instauração, procedimento, julgamento e recursos, bem como relacionando seus efeitos e os casos de ineficácia.

A Consulta Fiscal, como modalidade do Processo Administrativo, assegura ao consulente o contraditório e a ampla defesa na forma do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

10.2.1. Direito à consulta

O sujeito passivo da obrigação tributária, os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais podem formular consultas sobre dúvidas na interpretação ou aplicação da legislação de tributos e contribuições administrativas pela Secretaria da Receita Federal.

14 CAMPOS, Dejalma de. Prática Processual Tributária. Módulo de Estudo Programado II. Cultura Jurídica/Cursos e Seminários, p. 20.

10.2.2. *Momento da consulta*

A Consulta Fiscal pode ser formulada diante da Administração a qualquer tempo; presente dúvida fundada, o interessado poderá formular Consulta Fiscal.

10.2.3. *Apresentação da consulta*

A Consulta deve ser apresentada por escrito, no domicílio do consulente, ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre o que versa.

É importante salientar que não poderão constar de uma mesma petição questões sobre mais de um tributo ou contribuição.

A Consulta à Administração Tributária pode ter por base fato concreto ou hipotético. Seu objetivo é dar ao consulente esclarecimento quanto à interpretação da legislação tributária, podendo o pleito ser rejeitado de plano (consulta declarada ineficaz) se constatada abusividade ou má-fé.

10.2.4. *O procedimento da consulta no âmbito federal*

No plano dos tributos federais, o Decreto n. 70.235/72 estabelece os requisitos para instauração, procedimento, julgamento e recurso de consulta tributária.

O Código tributário Nacional, em seu artigo 161 e parágrafos, ressalta três dos efeitos da Consulta, declarando que, quando formulada no prazo legal para o recolhimento do tributo, impede:

- a. a cobrança de juros moratórios;
- b. a imposição de penalidades;
- c. a aplicação de medidas de garantia.

A Consulta será formulada por escrito e apresentada no órgão da Receita Federal do domicílio do consulente, não podendo nenhum procedimento fiscal (início do contencioso) ser instaurado contra ele, relativamente à espécie consultada, até o trigésimo dia subsequente à solução dada.

A consulta será inadmissível, devendo ser liminarmente repelida (art. 55 do Decreto n. 70.235/72) sempre que:

- a. tenha sido formulada por quem para ela não tenha titularidade;
- b. não observe as exigências de forma;
- c. quando sobre seu objeto já se tiver instaurado procedimento fiscal;
- d. se, em relação ao consulente, outra consulta com o mesmo objetivo já houver sido solucionada;
- e. quando para o tema da consulta houver solução em ato administrativo publicado;
- f. se o fato, objeto da consulta, constituir crime, contravenção, ou for objeto de definição legal expressa.

Foram estabelecidas as seguintes instâncias para o julgamento do processo de consulta:

- a. primeira instância — Superintendentes Regionais da Receita Federal;
- b. segunda instância — Coordenador do Sistema de Tributação da Receita Federal;
- c. instância única — Coordenador de Tributação da Receita Federal (consultas formuladas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal), formuladas sobre classificação fiscal de mercadoria pelos órgãos centrais da Administração Pública e por entidades representativas de categorias profissionais de âmbito nacional.

Os recursos podem ser:

- a. voluntários, quando impetrados pelo próprio contribuinte;
- b. *ex officio*, quando impetrados pelo Fisco.

Entretanto, não cabe pedido de reconsideração de decisão final proferida no processo de consulta.

10.2.5. O procedimento da consulta no âmbito estadual

A consulta no âmbito estadual varia de Estado para Estado, com base, entretanto, na legislação federal.

A consulta deverá ser formulada versando sobre interpretação e aplicação da lei tributária, devendo o consulente demonstrar legítimo interesse. A entidade representativa de atividade econômica ou profissional pode formular consulta em seu nome sobre matéria de interesse geral da categoria que representar.

São requisitos necessários à elaboração das consultas que deverão ser formuladas em três vias:

- a. nome e qualificação do consulente;
- b. matéria de fato e de direito objeto de dúvida;
- c. declaração quanto à existência ou não de procedimento fiscal contra o consulente.

A consulta será protocolada na repartição fiscal a que estiver vinculado o consulente e, nas capitais, na Consultoria Tributária, devendo ser respondida:

- a. dentro de prazo de trinta dias, contado da data de seu protocolo, quando este se der diretamente na Consultoria Tributária;
- b. dentro do prazo de quarenta e cinco dias, contado a partir da data de seu protocolo, quando este se der na repartição fiscal.

A suspensão desses prazos dar-se-á até o atendimento dos pedidos de informações e diligências porventura solicitados pela Consultoria Tributária.

São efeitos da consulta:

- a. suspenderá o curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação sobre a qual for pedida a interpretação da legislação aplicável;
- b. impedirá, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

Não produzirá efeito a consulta formulada:

- a. sobre fato praticado por estabelecimento em relação ao qual tiver sido lavrado auto de infração, termo de apreensão, termo de início de verificação fiscal ou expedida notificação;
- b. sobre matéria que já tiver sido objeto de ato normativo;
- c. sobre matéria que já tiver sido objeto de decisão proferida em processo administrativo já findo, de interesse do consulente;
- d. sobre matéria objeto de consulta anteriormente feita pelo consulente e respondida pela Consultoria Tributária;
- e. em desacordo com as normas relativas à consulta.

São efeitos da resposta:

- a. o consulente deverá adotar o entendimento contido na resposta dentro do prazo que esta fixar, não inferior a 15 dias;
- b. o consulente que não proceder em conformidade com os termos da resposta ficará sujeito à lavratura de auto de infração e às penalidades aplicáveis;
- c. a resposta aproveitará exclusivamente ao consulente, nos exatos termos da matéria de fato descrita na consulta.

Das respostas da Consultoria Tributária não caberá recurso ou pedido de reconsideração.

10.2.6. O procedimento da consulta no âmbito municipal

Ocorre também com base no Decreto n. 70.235/72, mas os municípios não se preocupam em regular ou mesmo adaptar seus dispositivos a ele.

Assim, a consulta deve ser formulada obedecendo fielmente à situação do consulente e, quando necessário, acompanhá-la dos documentos que possam auxiliar o Fisco na sua função de oferecer resposta adequada à consulta.

10.2.7. Consulta e denúncia espontânea

Há semelhança entre Consulta e Denúncia Espontânea; a diferença entre os dois institutos está em que na Denúncia Es-

pontânea o contribuinte sabe que cometeu a infração e vem perante o Fisco para confessar sua falta. A lei, em compensação, exclui a responsabilidade para quem assim procede. O parágrafo único do artigo 138 do CTN, no entanto, prescreve: “Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

No caso da Consulta, o contribuinte ainda não cometeu nenhuma infração. Apresenta apenas suas dúvidas a respeito da interpretação a ser dada à norma relacionada com o fato de seu interesse. Como, no entanto, há certa semelhança entre Consulta e Denúncia, a Consulta será ineficaz se apresentada por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da Consulta; nesse caso, cabe ao contribuinte, se assim o desejar, apresentar impugnação, mas não Consulta.

10.2.8. *Direito à informação*

É direito do contribuinte o esclarecimento acerca da interpretação das leis tributárias e o modo mais eficaz e seguro de cumpri-las. Para isso existe o instituto da Consulta, em que o contribuinte recebe a resposta por escrito.

10.3. Denúncia espontânea

A ocorrência da Denúncia Espontânea tem por base o artigo 138 do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

“Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração”.

Também a Súmula 208 do antigo Tribunal Federal de Recursos, assim descrita: “A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”.

Portanto, é possível excluir a responsabilidade por infrações desde que o contribuinte ou o responsável denuncie espontaneamente a infração, pagando o tributo devido atualizado monetariamente, acrescido de juros de mora, ou efetuando depósito da importância que for arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração, isso antes de qualquer procedimento administrativo referente à infração.

10.3.1. A questão da espontaneidade

A todo o momento o contribuinte pode corrigir suas falhas de maneira espontânea, porém é importante observar que o início do procedimento administrativo exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Antes de qualquer lançamento de ofício, o próprio contribuinte poderá espontaneamente dirigir-se à repartição lançadora e fazer sua Denúncia. Para que tal aconteça, é necessário, repita-se:

- a. que o contribuinte efetue o pagamento do tributo mais os juros devidos;
- b. denuncie a infração a fim de que o Fisco possa constituir o crédito tributário;
- c. não confunda o simples pedido de parcelamento do débito com denúncia espontânea, uma vez que, para que se possa solicitar o parcelamento do débito, é necessário que o crédito tributário já esteja constituído.

Para Aliomar Baleeiro¹⁵:

15 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzin, Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 764.

“Liberta-se o contribuinte ou o responsável e, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se couber no caso, do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade se o *quantum* da obrigação fiscal ainda depender de apuração.

“Há nessa hipótese confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração”.

10.4. Pagamento antecipado

O Pagamento Antecipado é instituto previsto no artigo 156, inciso VII, do Código Tributário Nacional, tratando-se de modalidade de extinção do crédito.

O Pagamento Antecipado depende da homologação tácita ou expressa, a exemplo das hipóteses de ICMS, em que o contribuinte apresenta a GIA (Guia de Informação e Apuração) ao Fisco e paga o valor por ele próprio apurado em um estabelecimento bancário credenciado. Nada sendo reclamado em cinco anos, ocorre a homologação e a extinção do crédito, pois o Fisco tem exatamente o prazo de cinco anos para constituir (via lançamento) o crédito tributário.

Bibliografia

- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11^a ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzin, Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 764.
- CABRAL, Antonio da Silva. Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Saraiva, 1993.
- CAMPOS, Dejalma de. Prática Processual Tributária. Módulo de Estudo Programado II. Cultura Jurídica/Cursos e Seminários.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14^a ed. rev., ampl. e atual., São Paulo: Saraiva.
- CRETELLA JUNIOR, José. Curso de Direito Administrativo. 15^a ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

- _____, Tratado de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Forense.
- _____, Direito Administrativo Comparado. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 5ª ed., São Paulo: Atlas, 1995.
- EMERENCIANO, Adelmo da Silva. Procedimentos Fiscalizatórios e a Defesa do Contribuinte. 2ª ed., Campinas: Copola.
- FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. Introdução ao Direito Processual Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). Código Nacional Comentado, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- GALLO, Antonio Felipe Alvarez. Compêndio de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva.
- KOCH, Deonísio. Processo Administrativo Tributário. Florianópolis: Momento Atual.
- LIMA, Ruy Cirne. Princípios de Direito Administrativo. 6ª ed., São Paulo: RT.
- MACHADO, Hugo de Britto. Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. Processo Tributário Administrativo e Judicial. Curitiba: Juruá.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 8ª ed., São Paulo: Saraiva.
- MEDAUAR, Odete. Direito Administrativo Moderno. 2ª ed. rev., atual. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 18ª ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros.
- MEIRELLES, Helly Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 26ª. ed., Rio de Janeiro: Forense.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 15ª ed. atual., São Paulo: Saraiva.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2ª ed. rev., ampl. e atual., São Paulo: Malheiros.
- ROCHA, Valdir de Oliveira, Processo Administrativo Fiscal, 4º vol., São Paulo: Dialética.
- SILVA, De Plácido. Vocabulário Jurídico. 15ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.